

Schär 学説に関する一考察

長谷川 美千留

1. はじめに
2. Schär の簿記観
3. 簿記の段階
4. 財産と資本の二系統
5. Schär の貸借対照表観
6. 静態論としての Schär 学説
7. むすびにかえて

1. はじめに

周知のように、Johans Friedrich Schär (1846-1924)、(以下 Schär とする) の学説は静的貸借対照表論、すなわち静態論の代表的なものと位置づけられている。また、それ以上に、Schär といえば、物的二勘定系統学説⁽¹⁾ もしくは純財産学説と呼ばれる勘定理論が有名である⁽²⁾。この理論は、複式簿記の原理を体系化し、明確化するものである。この Schär の勘定理論は、とりわけベルリーナー学説との対比によって検討されるが⁽³⁾、両者の共通項はともに静的貸借対照表論（静態論）者であることである。

Schär の学説を構成するものとして、その初期の代表的著作、1890 年に著された“Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung, Basel 1890”,『簿記の科学的取り扱いの試み』が挙げられる⁽⁴⁾。Schär の学説については、すでに述べたように簿記原理を中心とした勘定理論としての位置づけされる傾向にある。しかし、本稿においては、特に 1922 年に著された“Buchhaltung und Bilanz 5 Auflage 1922”,『簿記および貸借対照表 第 5 版』⁽⁵⁾を

中心に、その簿記観、静的貸借対照表論としての側面を検討していく。Schär 学説の変遷による学説展開に焦点を置くのではなく、晩年の完成期にその特質を見出そうとしたためである。1922 年に著された『簿記および貸借対照表 第 5 版』は、Schär の学説の中では、後期、没年の直前に著されたものである⁽⁶⁾。Schär は 1924 年に没しているため、極めて後期の論述である。

近年、静的貸借対照表論、いわゆる静態論の意義は、資産負債アプローチとの関連、同義性という視点から論じられることが多い。そこでは、資産負債アプローチと静的貸借対照表論（静態論）、費用収益アプローチと動態論の同質性が強調されている。しかしながら、静的貸借対照表論（静態論）の体系は複雑であり、上述のような単純な類型化から、その両者の同義性を論じることは困難である。本稿においては、静的貸借対照表論の中でも古典的かつ重要学説のひとつである Schär 学説に焦点を当て、資産負債アプローチと静的貸借対照表との同義性、という観点とは異なる視点から、その意義について検討していく。

本稿に取り上げる Schär 学説の意義は一つにその展開された時期にある。周知のように、この時期は、代表的学説である Schmidt による有

八戸大学ビジネス学部

機的時価貸借対照表論（有機論）⁽⁷⁾が展開されたのと同時期である。Schmidtの有機論に関する代表的著作は1921年から1929年頃に集中している。有機論における中心命題は、第一次大戦後の激しいインフレーション下における企業経営の維持存続を、経済と経営の有機的関連という視点から検討している。Schärが簿記と経済の関連性に着目するのは、当時の時代背景が影響していると考えられる。また、この時期の法制度については、すべての商人には、1897年商法典が適用され、株式会社ならびに株式合資会社に第二次株式法改正法（1884年7月）⁽⁸⁾が適用されている。この1897年商法典第40条は、付すべき（されるべき）価値の論争、いわゆる「価値論争」の引き金となった1861年商法典第31条を継承する形になっている。よって、この時代の学説には、法解釈をめぐる歴史的な論争後の会計理論という歴史的意義と、大戦後の過酷な環境下に置かれた企業経営の維持という現実的意義が同時に存在しているのである。

Schär学説の特徴は、簿記ならびに貸借対照表論について、経済と簿記、勘定組織、法的基礎と会計といった包括的な視点が重視される点にある。経済における財の循環、その結果としての財の増加、その過程を把握するシステムとしての簿記・貸借対照表とはいかなるものかが検討されている。経済は、ある種のコントロール・システムを有し、このシステムは、財産の循環過程を計数的に最も明瞭にする。そして、このコントロール・システムこそが複式簿記であるとSchärは考える。緻密な勘定理論のみならず、社会システムとして簿記ならびに貸借対照表論を展開するという思考は、現代の簿記ならびに貸借対照表の意義を考える上で重要な視点である。

2. Schärの簿記観

Schärの簿記観について、彼の論述を中心に検討する。Schärは、簿記を経済との関係性の中

で把握している。『簿記および貸借対照表 第5版』の序文において、Schärは、「簿記は数学、法学、経済学の境界領域にある学問である（Schär [1922] S.1）」と述べ、また、簿記の定義として「簿記は、ある特別経済（Sonderwirtschaft）の設立、経営、清算、そして、その費用収益を適正に示すことと並んで、種類と量に基づく財の循環という歴史を記述するもの（Schär [1922] S.4）」であるとしている。

簿記とは、個別経済の歴史記述（Geschichtsschreibung der Sonderwirtschaft）、という定義づけが繰り返しなされ、さらに資本循環の思考を根底に置き、個別経済に属する財の循環の軌跡を記述することが、簿記の役割として考えられている。また、Schärは、Marxの“Geld-Ware-mehr Geld”の資本循環のフォームを提示した上で、この“mehr Geld”は、貨幣の性質による自然に即した結果（naturgemäß Folge des Geldcharakters）ではなく、資本循環過程において作用する種々の力によって生じるものであるとしている⁽⁹⁾。「すべての経済の中心点には、経済的財と経済的力（wirtschaftliche Güter und Kräfte）が存在する（Schär [1922] S.11）」のである。

また簿記の役割を個別経済の軌跡の記述とみなし、この軌跡とは資本の循環に現れると考える。Schärはこの循環について、「われわれの定義による簿記の対象となる事象は、次の事項である。個別経済（Sonderwirtschaft）に属する財の循環、またこの財とは、物的ならびに法的財（Sach-oder Rechtsgüter）である。経済経営を通じて、財は循環の中に置かれ、その循環の中で、様々な経済的、法律的形態に絶え間なく形を変えるが、再び本来の形、すなわち貨幣（Geld）に帰する（zurückkehren）」と述べる。

この財の循環は絶え間なく継続し、その時点、時点において、様々な形態を成すことになる。この形態を、資本の分割としての財の構成とみなし、財産計算により把握し、またその増加を価値・数量により把握することが重要となる。こ

の財の循環とその把握という思考は、後に触れるが、Schär の貸借対照表観・会計観の中にも示される。無数の経済財の循環を滝の流れに例え、それを一瞬氷結させたとして、その氷塊の要素を財産要素に例えて会計観を説いているのである⁽¹⁰⁾。

資本の循環を記述するシステムである複式簿記は、一方で「資本の増減ならびに構成を直接的に示し、他方で費やされた労働力ならびに財の価値犠牲と、会計上適正に把握された新たな価値の差額から、資本の増減ならびに構成から独立し、かつ有機的に結合した方法で企業の成果を確かめることがその任務なのである。(Schär [1922] S. 3)」

つまり Schär は、資本の循環という簿記の対象を、財産と資本という二つの側面から把握しようと試みる。上述の「独立かつ有機的に」という記述は、物的二勘定系統学説の特徴を示している。財の形態変化は財産有高勘定の系統として把握され、労働の作用、循環による財の価値変化（増加）は、資本勘定の系統として把握され、二重検証されるのである。二系統の個々の独立した検証は、その検証結果として有機的に結びつくのである。

3. 簿記の段階

Schär は、簿記の段階 (Stufen der Buchhaltung) と題して、以下の三種類の簿記を挙げ検討している⁽¹¹⁾。

- ① カメラール簿記 (die kameralistische Buchhaltung)
- ② 単式簿記 (die einfache Buhhaltung)
- ③ 複式簿記もしくは体系的な簿記 (die doppelte oder systematische Buchhaltung)

第一に ① のカメラール簿記 (kameralistische Buchhaltung)⁽¹²⁾ は、16 世紀ごろからドイツ語圏を中心として、国家財政の管理、国政という視点から、本来、国家や公企業の簿記に用

いられてきたものである。本来の財産計算のための収入支出記入に加え、18 世紀末から 19 世紀と改良が施されてきた。Schär が『簿記および貸借対照表 第 5 版』を著したこの時期は、ドイツ語圏において公的営利事業の拡大から、カメラール簿記の有用性をめぐり議論がなされていた時期に合致する。当時、カメラール簿記と複式簿記との比較議論がなされていたのである。本来、財産管理の記録として形成されてきたカメラール簿記に、複式簿記的要素を加えるなど改良が加えられていった時期に該当する。簿記の段階と題し、Schär がこのカメラール簿記を挙げているのは、このようなドイツ簿記の歴史的背景がある。

Schär は、カメラール簿記について以下のように論じる。「カメラール簿記という構想によって、予算という表題は決定的なものである。よって、カメラール簿記は、何ら勘定システム (Kontensystem) ではない。カメラール簿記という構想は、国家予算案という表題 (Rubriken des Staatshaushaltungsplanes) に従った計算として構成される。(Schär [1922] S. 7)」ここでの簿記は予算管理を中心としたものであり、国家という構想の中に組み込まれたものである。いわば官庁会計であるカメラール簿記は予算が中心であり、とりわけ改良前の古典的カメラール簿記においては、複式簿記的な勘定組織といえるようなものはない。カメラール簿記においては、複式簿記における勘定ではなく、単なる項目 (Rubrik) が存在し、収入と支出について、予定 (Soll)・実際 (Ist)⁽¹³⁾ 前期ならびに期末残余 (Rest) が計算される⁽¹⁴⁾。その意味で、資本循環を基礎に置いた財の循環の歴史的記述という、Schär の簿記の定義とは異なる性質のものである。カメラール簿記は、その性質、すなわち収入と支出を中心とする性質から、いわゆるドイツ資金動態論を構成するものと密接な関係をもつ。例えば Johns, Walb や Kosiol などに展開される学説である。彼らは、一応に資金動態論的思考を収入・支出を重視したカメ

ルール簿記と結びつけている。その点から見ても、そもそも静的貸借対照表論（静態論）的特徴を持つ Schär の思考と、カメラール簿記は馴染まないのである。

そして、②の単式簿記については、「単式簿記は自己資本計算の変動や有高に通じるものでなく、期間的な財産目録、つまり二つの財産目録の比較を通じてのみ、経済企業体の成果、純財産額を算出する (Schär [1922] S. 7)」のである。つまり、検証のための二つの側面がない。二重検証が出来ないのである。資本計算に結びついた成果計算という側面が欠けているのである。「簿記の主目的として、資本の額、そしてその増減を示すことを挙げる。よって、我々は、提示する等式、いわゆる資本等式 ($A - P = K$) のもとで、理論を構築する (Schär [1922] S. 16)」と述べる Schär にとって、単式簿記は不十分なものとなる。

これは、カメラール簿記と単式簿記との共通の欠点ともいえよう。財産構成の部分のみを計算する簿記は、物的二勘定系統という視点から見れば、その一系統しか満たさないのである。さらに、Schär は財の循環との関係について、「単式簿記は、最も進んだ段階に至っても個別経済の財の循環も、費用と収益の完全な表示も出来ない (Schär [1922] S. 8)」とする。結論として「単式簿記は、不完全で、中途半端 (Halbheit) なものである (Schär [1922] S. 23)」という評価になる。財の循環という思考を企業活動のベースにおき、その個別経済にける財の循環を史的展開として記述し、検証することの出来ない単式簿記は、誠に不完全な簿記とみなされるのである。

Schär は、このように不完全な簿記として単式簿記を否定的に評価する。その根拠として、二勘定系統からの二重検証の欠如を重視している。しかし、単式簿記は財産目録と密接な関係を持つ。これは、Schär 自身の「単式簿記は(中略)、期間的な財産目録、経済企業体の成果、二つの財産目録の比較を通じてのみ、純財産額を

算出する (Schär [1922] S. 7)」という見解からも明らかである。単式簿記の有用性是否定しながら、財産目録と貸借対照表の同義性（すなわち『財産目録の変形』として貸借対照表を位置づけ）を説く Schär の思考は、矛盾を生じるのである。この財産目録と貸借対照表の Schär 学説における位置づけについては、後の章において触れることにする。

そして、上記の三種類の簿記のうち、③の複式簿記もしくは体系的簿記が、もっとも完璧な種類 (die vollkommenste Art) であるとする。その理由は、財の価値の循環ばかりでなく、個別経済の費用収益をも表せるためである。「このような目的 (財の循環のみならず個別経済の費用収益を完全に示すという目的) のために、複式簿記は、財の価値について法的側面と経済的側面から見た有高計算や収支計算と自己資本計算、そして損益計算に作用する収入支出の計算を対比する (Schär [1922] S. 8)」。複式簿記は、経済的側面としての財の形態変化（すなわち資産構成）と法的側面の対比、有高計算と損益に作用する収支（すなわち成果計算）が資本計算と結びつき対比され、検証されるのである。

4. 財産と資本の二系統

「企業体がその財産の構成要素ならびに資本の額を適正に表示しようとするなら、複式簿記で記帳されなくてはならない。(中略)完全な簿記は、まさに複式でなくてはならない。このような複式簿記は、とりわけ二つの異なる前提を持つ。(Schär [1922] S. 23)」

その前提のうち、一つは、積極側ならびに消極側の財産の一部がある勘定へ導かれるということであり、最も重要なことは (Hauptsache)、財産の一部となるということは、勘定で処理出来るということである。そして「我々が目的(簿記の目的：引用者)を達成するには、財産構成要素のための勘定、いわゆる有高勘定を『あるひとつの勘定』に引き戻さねばならない (Schär

[1922] S. 23)」。この、『あるひとつの勘定』とは資本勘定である。

さらに、もうひとつの前提として、有高勘定、純財産の増減のための勘定という思考から導かれる、資本勘定の重要性である。しかし「純財産の期首額のための資本勘定への分析も資本勘定の増減のためのひとつまたは幾つかの勘定への分析も、簿記システムの理解にとっては、副次的なもの (Schär [1922] S. 23)」であり、重要なのは、統一的な資本勘定 (einheitliches Kapital Konto) という思考である⁽¹⁵⁾。

上記の関係性について、Schär は「それぞれの経済的事象は、財産構成要素の額ならびに純財産額への二重の作用を持っている (Schär [1922] S. 20)」と述べている。すでに述べたように、簿記と経済を関連付けるという思考は、Schär の基本的思考であり、資本循環という考えを基礎としている。経済的事象が引き起こす二重の作用とは、第一に、資本の形態変化としての財産がいかなる形態で保有されているのかという側面と、第二に、財が循環の中で価値を増加 (変化) させていくという側面であり、これを Schär は読み解こうとする。そして、その

考えに等式を当てはめ、さらにそれを勘定理論へと展開させていくのである。

さらに、この財の価値増加の側面が形態変化としての側面、すなわち、有高計算に結びつく。ここに、成果の二重検証が行われる。複式簿記の経済における役割、もっといえば複式簿記の定義・役割について、Schär は個別経済の歴史記述としている。「簿記は、経済の歴史的記述の一部に過ぎない。すべての出来事を書き留めるものではない。我々の定義は、計算に適した記述可能な取引に限定している (Schär [1922] S. 5)」のである。ここにいう歴史とは、一面では資本、またもう一面では財の循環の歴史であり、これを記述するとは、成果計算の二重検証を意味している。この個別経済の歴史的記述＝成果計算の検証、とそこに至るプロセスの記述が、経済の一要素としての個別経済の成果、経済への影響を及ぼすものとして、重要なのである。

「法的視点から簿記の取り扱い、純粋な技術的数学的検証なく、また経済の本質に関する考慮無く生じ得ない (Schär [1922] S. 9)」。『簿記を私的経済ならびに国民経済の立場から考察するなら、数学という手段を手助けとして、経済

図1 有高勘定と資本勘定の関係との関係

有高勘定 (Bestandskonten) :		資本勘定 (Kapitalkonten) :	
借方 (Soll)	貸方 (Haben)	借方 (Soll)	貸方 (Haben)
積極側 (Aktiven)	— 負債 (Schulden)	＝・・・	純財産 (Reinvermögen)
	(消極側)		
A0	— P0	＝・・・	K0

(Schär [1922] S. 28)

図2 財産構成要素と資本の関係

財産構成要素の増加	対置するもの	他の財産の減少 もしくは 資本の増加
財産構成要素の減少	対置するもの	他の財産の増加 もしくは 資本の減少

(Schär [1922] S. 20)

の成果を確かめることができる (Schär [1922] S. 9)」のである。個別経済の成果、つまり企業の利益が、全体経済の成果の要素として把握されている。簿記というシステムによって、財の循環を把握していく行為が、全体経済の枠組みに影響する一要素となるのである。

Schär にとって簿記は、資本、財の循環という視点から経済との関連、また簿記は、その中で歴史記述という意味も持つ。理想的な、そして体系的な簿記においては、財産の複式表示 (doppelter Vermögensnachweis) が可能となる。そのため複式簿記は三つの簿記形態のうち完全なものであり、その二重検証性の面から重視される。また、財の形態を示す有価と価値増加(変動)を示す成果とが二勘定系統であり、ここに物的二勘定系統説の特徴が示される。さらに、この成果計算において資本勘定の位置づけが高く、統合する立場にある。経営活動とは、財に作用する動的な力であり、これを Schär は財産の力 (Vermögenskraft) と考える。そして、資本勘定とは、この経営活動の結果として財産に作用した力を包括しているのである。財産に作用する力によって生じた財の余剰価値としての成果は、資本勘定に包括される⁽¹⁶⁾。

5. Schär の貸借対照表観

Schär は貸借対照表 (Bilanz) について「各種のさまざまな財産価値の集合体 (Schär [1922] S. 363)」と表現している。また、「貸借対照表の目的や任務は、当該企業の財産状態を明確に、真実に表示すること (Schär [1922] S. 359)」とし

ている。以下に示すのは、貸借対照表の構造図である。Schär は貸借対照表の構造を、ある経済主体の最終的処分権を持つ財を、経済的側面ならびに法律的側面から同時に把握するものと見ている。貸借対照表の借方については、経済的側面を示すものとして、また貸方については法的側面からの資金の源泉を示すものとして把握するという、現在の一般的な貸借対照表の解釈と同様の見解を示している。

「所有物は (Das Eigentum), 経済的側面から、また法律的側面から観察することができる。経済的側面から見れば、この所有物は具体的な、そして交換価値を有する経済財として存在し、この財産の構成要素の総計が総財産を構成する。これは、簿記用語でいえば積極項目と特徴づけられる。(中略) またこの所有物を法律的側面から観察した場合、簿記用語で言うなら経営資本、簡単に言えば資本と特徴づけられる。(Schär [1922] S. 13)」

貸借対照表とは何か (Was ist die Bilanz) という問題については、Schär 以下のように述べる。「法律が示すところによれば、それは単に表面的な形式に基づいてのみ特徴付けられ、財産と債務 (負債) の関係が示された決算時の状況を示した財産目録である。実際、そのような貸借対照表は、単に財産目録の変形 (Umformung der Inventur) に過ぎない。借方に積極資産を、それに対して貸方に他人資本 (負債) そして新たな純財産 (自己資本) を収納するのである。(Schär [1922] S. 93)」さらに、貸借対照表は、私的経済に属する財産の構成要素を積極側に、そして消極側に他人資本と自己資本を対比させ

図3 貸借対照表の構造図 (Bildliche Darstellung der Bilanz)

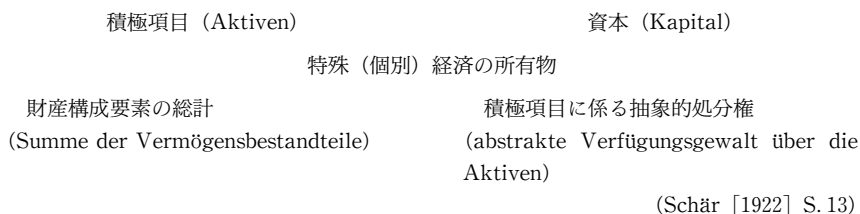
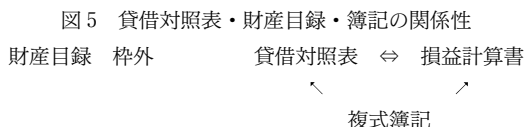


図4 財産目録の貸借対照表への変形 (Umformung der Inventur in die Bilanz)

財産目録 (Inventur)	
I. 積極資産=A	
II. 負債 =P	
III. 純財産=A-P=K1=K0+G (期首資本+利益)	
IV. 利益=K1-K0	
貸借対照表 (Bilanz)	
積極側	消極側
I. 積極資産=A	II. 負債 =P
	III. 純財産=A-P=K1=K0+G (期首資本+利益)
	IV. 利益=K1-K0
A	=P+K0+G
I は, II. III. IV. に分解される。 Schär [1922] S. 93/安平 [2005] 58 頁	

るものと定義される。

ここで重要なのは, Schär によって「財産目録の変形 (Umformung der Inventur) としての貸借対照表 (Bilanz)」, という独特の位置づけがなされている点である⁷⁾。通常, 貸借対照表・財産目録・簿記の関係性を考えるとき, 以下の関係が考えられる。



この枠組みから見ると, Schär は貸借対照表 (Bilanz)・財産目録-複式簿記という異質な枠組みを主張していることになる。「財産目録とは, 経済的なそして法的な分類に従い, 個別経済に属する積極側ならびに消極側の財産構成要素を示したものである。(Schär [1922] S.91)」

そして, 財産目録の主たる部分 (Hauptteil) として, Schär は以下の四つを示す。

- ① 積極項目 (Die Aktiven)
- ② 消極項目 (Die Passiven)
- ③ 資本計算 (Die Kapitalrechnung: Summe der Aktiven weniger Summe der Passiven)

④ 損益計算 (Die Gewinn-und verlustrechnung)

そして, 「この最後に挙げたもの (損益計算) は, 今日の財産目録に基づく純財産 (資本) と一年前の財産目録による純財産を対比させることから生じるのである (Schär [1922] S. 93)」と述べる。すなわち, 財産目録に基づいた純財産比較による損益計算が示されている。さらに①積極項目 (Die Aktiven) と②消極項目 (Die Passiven) の差額としての③資本計算 (Die Kapitalrechnung: Summe der Aktiven weniger Summe der Passiven) という思考が示されている。この思考こそが, Schär によって主張された $A-P=K$ の資本等式である。資本等式の背景には, 会計主体を所有主とする思考が存在し, 所有主にとっての純財産の測定が重要視されるのである。よって, その損益計算・成果計算は, 財産を中心として考えられることになる。そして, 貸借対照表は, 財産確定貸借対照表として把握されるのである。「決算貸借対照表 (Schlußbilanz) を利益測定貸借対照表もしくは利益分配貸借対照表 (Gewinnermittlungs- oder Gewinnverteilungsbilanz) と特徴づけることは, 非論理的 (unlogisch) であり, (Schär [1922] S. ix)」あくまで, 重視されるべきは静態的思考による財産貸借対照表なのである。

つまり、Schär いわく「完全な簿記」である複式簿記の枠外に存在する財産目録によって、損益計算を行うのである。ここには、複式簿記から導かれる勘定残高と財産目録における価値の差額としての損益計算という思考が示されている。この点は、「損益計算は、財産目録の評価に依存する (Schär [1922] S. 189)」という表現からも明らかである。また、ここで気づくのは、Schär の提示する財産目録が、貸借対照表と類似した構造をもつ点である。つまり、いわゆる財産の一覧ではなく、資産・負債の一覧となっている点である。また、その損益計算に際して、帳簿上の価値である帳簿有高 (Sollbestand) と財産目録の価値である実際有高 (Istbestand) の二要素を用いる。この帳簿有高 (Sollbestand) と実際有高 (Istbestand) の差額から、損益を導くのである。簿記により導かれる計算利益と財産目録を基礎とする実地利益とも言うべきものと照合し、検証することにより二重検証するのである。

次に、Schär は、貸借対照表の任務という視点から、当時の立法の解釈を試みる。この問題について、特に当時のドイツにおける株式会社に關する規定、ならびにすべての商人に対する規定の解釈を中心に論じている⁽⁴⁸⁾。「株式会社に對する厳格な規定である第 261 条、これに對して、株式会社以外のすべての業態に対する規定である第 40 条、その根底にあるのは、以下の点である。株式会社の貸借対照表は、分配可能な年度利益の測定が目的であり、(中略) 第 40 条による評価原則は、個人の商人あるいは公開された商事会社に、財産対象物を価値によって評価することを許容している。このような、評価に關する法律上の規定の相違によって、(第 261 条による：引用者) 株式会社の貸借対照表とその他の企業形態 (個人の商人、公開された商事会社、合資会社、有限会社、ゲノッセンシャフト、ゲフェルクシャフト等) の貸借対照表との相違が、多くの著述家 (法律家や専門家) によって導かれてきた。(Schär [1922] S. 92)」と、論

ずる。

この論点は、商法典第 40 条と第 261 条の解釈をめぐる貸借対照表の任務に關する問題である。両者にその評価の側面から相違がある。このことから、株式会社以外を対象とする第 40 条においては、価値による財産評価という点から、貸借対照表の任務として財産測定の面が強調される。しかし、株式会社に対する規定である第 261 条においては、貸借対照表の任務として、損益計算の側面が強調される。

しかし、多くの著述家と異なり、Schär は両者に共通性を見るのである。「(第 261 条による貸借対照表も、第 40 条による貸借対照表も：引用者) いずれの貸借対照表も、財産目録を通じて、財産構成の要素の評価によって構築される。つまり、いずれの損益計算も勘定に記載された帳簿有高と財産目録に示された実際有高との相違から導かれたものであり、その総括である (Schär [1922] S. 92)」と Schär は述べる。ここにも、財産目録に依存した損益計算、そして「財産目録の変形」としての貸借対照表という位置づけが強く示されるのである。また、貸借対照表の目的を財産計算に置くのか、はたまた成果計算に置くのかという問題は、その学説を静的貸借対照表論 (静態論) と動的貸借対照表論 (動態論) のいずれに位置づけるか、考える上で決定的な問題である。

この点について、Schär は財産貸借対照表としての貸借対照表を主張する。「成果計算目的の貸借対照表は、何ら独立したものではない。損益計算に依存するものでもない。むしろ、その結果は、実際には決算貸借対照表における、財産対象物の適正な評価に左右されるものである。(Schär [1922] S. 372)」貸借対照表も、損益計算も、財産目録に依存するのである。

6. 静的貸借対照表論 (静態論) としての Schär 学説

Schär 学説が、静的貸借対照表論 (静態論) に

属することは間違いない事実である。貸借対照表の位置づけを上位とし、その目的を財産計算におくのは、静的貸借対照表論（静態論）の思考であり、その特徴を満たしているからである。Schär は、成果について、経営を通して生じる財の増加と考え、静的貸借対照表（静態論）においては、これ（成果）は、財産貸借対照表を通じて証明されるとしている。静的貸借対照表について、Schär は「静的貸借対照表論とは、従来の定義づけによれば、財産貸借対照表であり、生の中の死、言い換えれば死の中の生（das Tot im Lebenden, das Lebende im Toten）として把握せねばならない。このことは、以下の様に理解できる。まず第一に、貸借対照表は生きている、そして継続する企業、すなわち、ともにそして相互に無数の経済財の循環がある瞬間に停止しているものとして考察しなければならないのである。凍った滝（Eis erstarten Wasserfall）のようなものである（Schär [1922] Vorwort S. 10）」と述べ、水の集合としての滝を無数の経済財の循環に例え、貸借対照表はその動きを一瞬に凍った（停止した）状態で把握するのである。一方、動的貸借対照表については、費用収益貸借対照表（Aufwands und Ertragsbilanz）と定義している。さらにこの滝の表現から、継続企業の前提が想定されていることも推測される。

しかし、Schär の学説が旧静態論か、新静態論かという点について、厳密には判断しがたい。なぜなら、両者の特徴を示す記述が多く存在するからである。この問題は、言い換えれば、Schär が財産評価について原価主義、時価主義いずれを採用しているのかという問題とも関係している。この評価について、原価主義を基調とするのか、時価主義を基調とするのかという点は、静態論の中でも新静態論に分類されるか、旧静態論に分類されるか、という問題につながるからである。この評価問題について⁽¹⁹⁾、五十嵐教授は以下の見解を示されている。「主に、財産評価に関して原価主義を基調とし、（中略）主に財産

評価に関する時価主義ではなくて原価主義を想定する点を除けば、そこでの説明は概ね旧静態論的な様相を呈するといつてよい。（五十嵐 [1993] 249 頁）」確かに、Schär は、第一に、著書（『簿記と貸借対照表』第 5 版 1922 年）においても、当時のドイツ商法典第 261 条ならびに第 40 条について、いわゆる著述家の見解と自らの見解を度々展開している⁽²⁰⁾。

「商法典第 40 条における評価問題は、貸借対照表制度全体に関わる、最も重要で最も重大なものとして、文献（Fischer の Die Bilanzwerte ならびに Rehm の Bilanzen のこと：引用者）の中で扱われている。（中略）株式会社の貸借対照表における評価に対して、第 40 条は制約的にそして決定的なものであり、その主要な点においては、商法典第 261 条を通じてその基本線（Grundlinien）を確立するのである。（Schär [1922] S. 372-373）」とも述べている。また、第二点として、周知のように $A-P=K$ の資本等式を主張し、旧静態論の特徴を示している。そして、評価については、以下のように述べている。「よってすべての株式会社にとって、そこに属する財産対象物については、取得原価もしくは製造原価によって評価されるべきである。そして、常にこれを最上限（Maximalgrenze）として評価されねばならない。（Schär [1922] S. 373）」この点（取得原価評価）は、旧静態論には該当しない。

しかし、その一方で、取得原価の問題点、取得原価を上限とすることに対する問題点についても論じているのである⁽²¹⁾。

- ① 積極項目の過大評価
- ② 取得原価ならびに製造原価の意図的な引き上げ
- ③ 過少減価償却による積極項目の過大評価
- ④ 無形価値組入による過大評価

さらに以下の見解が導かれる。「まぎれもない次の事実が存在する。それは、株式会社についての第 261 条の規定の結果として、ほとんど例外なく、企業の経済的な真実の状態が粉飾され

るという事実である。そして、評価に関する実務においては、一般的に法的規定で求められている評価よりも、かなり（評価の：引用者）精密さは低いのである。（Schär[1922]S. 374）」このような論述から、Schär が一部では、取得原価の問題を指摘していることが確認できる。これについて、法の適切な解釈（旧静態的な法文解釈）という思考に基づくものなのか、企業の経済的実態を真実に写すという視点なのか見解は分かれる。前者であれば旧静態論の特徴であり、後者であれば異なる視点である⁽²²⁾。

法的概念重視か経済的実態重視かという概念の対比からみれば、真実の経済的実態という思考は後者にあてはまる。その点では、旧静態論から脱した思考である。また、この真実の経済的実態を映すという概念を上位におくことで、取得原価であれ、時価であれ、より経済的に真実の姿を映すほうがふさわしいという思考が暗示されている。この法的思考と経済的思考の関係について、以下のような Schär の記述がある。「貸借対照表の真実性 (Bilanzwahrheit) は、法的な把握によるものだが、すでに述べたように、経済的な意味での真実性ではないのだ。そして、後になお指摘するが、我々は経済的な真実性を基準として評価しなければならない。そして、このような状況の下、以下の場合に貸借対照表の偽装が起こる。それは、法的概念に従って、貸借対照表の真実性と明瞭性の原則を適応させるときである。（Schär[1922]S. 359）」つまり、経済的真実性という視点から、貸借対照表の粉飾問題と関係させて、法的概念重視の思考を、批判的に把握しているのである⁽²³⁾。法的真実性、法に厳密に従うことと、経済的に真実であることは異なるという思考がそこには存在し、この法的形式と経済的実態の概念的対立は、現代の会計問題の根底に今なお、存在する枠組みなのである。

7. むすびにかえて

以上、Schär 学説は、第一に静的貸借対照表論のひとつとして、今なお、その会計学説上の意義を尊重され、繰返し研究対象とされている。第二に、物的二勘定学説、もしくは純財産学説と呼ばれる勘定理論が有名であるが、この理論は、複式簿記の原理を体系化し、明確化するものであり、現代においても簿記の構造研究という重要な意義を持っている。Schär は、三種類の簿記（カメラルール、単式、複式）の評価を提示し、完全な簿記として、複式簿記の重要性を説く。複式簿記は、経済的側面としての財の形態変化、いわば資産構成と、法的側面の対比、有高計算と損益に作用する収支すなわち成果計算が資本計算と結びつき対比され、検証されるのであり、この二重検証性から完全なものと把握される。そして、ある個別経済の歴史記述という意味づけも持つのである。

Schär は、貸借対照表 (Bilanz) について財産価値の集合体と表現し、その目的や任務は、当該企業の財産状態を明確に、真実に表示することとする。貸借対照表 (Bilanz) と何か (Was ist die Bilanz) という問題については、貸借対照表は、単に財産目録の変形 (Umformung der Inventur) に過ぎないとし、その類似性を主張する。よって、貸借対照表のみならず、損益計算についても、これに依存することになる。「利益・損失は財産目録価値の差額であり、算出されたバースタンド勘定残高である (Schär [1922] S. 51)」という表現がこれを端的に示している。

また、その静的貸借対照表論（静態論）としての位置づけについては、静的特徴に加え経済的真実性という概念を提示している。真実の経済的実態、経済的真実性という Schär の思考は、法的概念重視か経済的実態重視かという概念の対比からみれば、後者にあてはまる。その点では、静的貸借対照表論（静態論）から脱した思考である。また、この真実の経済的実態を映すという概念を上位におくことで、取得原価で

あれ、時価であれ、より経済的に真実の姿を映すほうがふさわしい、という思考がそこには暗示されている。実際、Schär は取得原価を主張しながらも、その問題点を強く指摘する。そして、経済的真実性概念から批判する点や法概念重視の思考を貸借対照表の粉飾と関係させて、批判的に把握している点からは、法概念や条文重視の問題点を指摘しつつ、企業の実態をいかに映すか、という問題が提示されているのである。この思考は現代においても、重要な視点である。

また、Schär 学説は、その歴史的意義すなわち、当時のドイツにおける会計規定に関する法的背景ならびに会計学説上の重要性をもつ。強い債権者保護思考のもとでは、その資本維持概念、裏返せば、利益概念ならびに資産評価は、資本金維持、資本金余剰としての利益、ならびに売却価値が意図されることになる。しかし、1884 年株式法においては、膨大な固定資産を保有する鉄道業における会計問題をきっかけに、固定資産の取得原価評価、名目資本維持の枠組みが形成されることになる。よって減価償却は、資産評価、利益計算構造、また貸借対照表観・会計観と関連し、極めて重要な論点となるのである。その後、Scmalenbach が、この 1897 年ドイツ商法典第 261 条における固定資産の取得原価評価の解釈論から、減価償却に関する思考⁽²⁴⁾を足掛かりとし、動的貸借対照表論（動態論）を展開していったことから、この時期の会計学における歴史上の意義を確認することができよう。この 1897 年ドイツ商法典第 40 条ならびに第 261 条の解釈論は、静的貸借対照表論（静態論）である Schär 学説にとっても、また同時に、後に展開される動的貸借対照表論（動態論）にとっても、それぞれの学説の特質を示す契機となるのである。

注 記

(1) Schär による二勘定系統学説は、3 形態を

採る。第 1 形態は $A-P=K+(G-V)$ 、第 2 形態は $A-P-K=(G-V)$ 、第 3 形態は $A+V=P+K+G$ となる。第 2 形態ならびに第 3 形態は、第一形態の変形として導かれ、いずれも左辺と右辺により、二つの系統すなわち有価と資本の増減すなわち成果が、対比して示される。

- (2) Schär と並んで、重要なのが Friedrich Hügli (1833-1902) である。Hügli も、物的二勘定系統学説（純財産学説）を展開した。この Hügli による物的二勘定系統説は、Schär によって、より精緻化され完成されることになる。Hügli は、簿記体系を単式簿記・複式簿記・カメラール簿記・不変簿記の 4 系統に分類した。
- (3) Berliner 学説との対比については、安平昭二稿[2005]「シェアーの貸借対照表論ベルリーナー説との比較において」戸田・安平編著『簿記会計学の原理—ドイツ系会計学の源流を探る』に詳しい。また、Berliner 学説については、五十嵐邦正稿 [1993]「 $A=P$ 会計学説—ベルリーナーの貸借対照表論—」『静的貸借対照表論の展開』P. 102-P. 129 に詳しい。
- (4) 「簿記の科学的取り扱いの試み」については、安平昭二稿[2005]「シェアーの複式簿記原理論（勘定理論）—その二つの基本形態とその間の変遷」戸田・安平編著『簿記会計学の原理—ドイツ系会計学の源流を探る』P. 36-P. 41 に詳しい。
- (5) 本書の題名について、林良吉教授は、『会計及び貸借対照表』とされている。
- (6) 安平教授は、Schär の学説について、初期を 1890 年以降、中期を 1910 年以降、後期を 1916 年以降と三期に分けて検討されている。この分類に従うと『簿記と貸借対照表第 3 版』以降は後期に属する。
- (7) Schmidt の有機論については、拙稿[2004]「有機的貸借対照表論に関する一考察」『環境創造』2004.10
- (8) 1884 年株式法は、1870 年 6 月 11 日ドイツ株式法における問題の克服が重要な課題となっている。その課題とは、鉄道業における会計をめぐる、多数の資産を保有する

- 会社の貸借対照表作成規定である。この、1884年株式法の詳細については、川端[2001]「1884年ドイツ株式法による取得原価評価の導入」『19世紀ドイツ株式会社会計の研究』P. 337-354に詳しい。
- (9) Schär [1922] S. 2
- (10) Schär [1922] S. X
- (11) Schär [1922] S. 6
- (12) カメラール簿記については、戸田教授は、その生成・発展の経緯を第1段階から第6段階に分類、検討されている。Schärが『簿記と貸借対照表第5版』を著した時期(1922年)は、第5期(1900年ごろから1926年ごろ)の後半に該当している。この時期におけるカメラール簿記ならびに複式簿記の比較論争の結果として、2つの事柄がもたらされた。「第1は、『古典的カメラール簿記の改良』であった。(中略)いずれも、複式簿記的手法のカメラール簿記への援用であったのである。第2は、カメラール簿記の基本原則すなわち『予定額－実際額＝残余額』という記帳原理を共通にしながら、カメラール簿記の適用範囲を国家(地方)行政および公営利事業に区分するという認識が一般化したことである。そのような認識は具体的には、カメラール簿記の行政カメラール簿記と経営カメラール簿記への二分化を意味するものであった。(戸田[2005] P. 7)」「カメラール簿記とドイツ収支的会計学説」安平昭二・戸田博之編著『簿記・会計学の原理－ドイツ系会計学の源流を探る－』に詳しい。
- (13) 「(Schmalenbachによれば: 引用者) カメラール会計上、予定という用語は収入の見積もり、支出側においては予定上生じる支出の見積もりをさすものであるが、ことに支出に関して影響が大きく恣意的に左右される場合には支出の限界区分が設けられ、すべきというよりできると呼ぶべきものである。(宮上[1980] P. 336)」この点が商人の簿記との決定的な違いである。商人にとっては、経営の合理化という究極の目的から、予算統制がおこなわれる。商人にとって、この支出の予定(Soll)は予算統制に該当し、① 事前の財務計画 ② 原価計算計画 ③ 支出の限界区分の三つのうち、カメラール簿記が思考するのは、③であるという。このSchmalenbachのカメラール簿記検討の詳細については、石原肇「複式簿記論」宮上[1980] P. 332-338に詳しい。
- (14) このカメラール簿記に関する、先述のHügliの分類について、安平教授は以下の見解を示している。「単式簿記は財産構成部分に関する計算のみを行う簿記であり、複式簿記は財産構成部分に関する計算と純財産に関する計算とを対立的に行うものである。この両簿記体系が、実際の財産変動のみを計算するのに対して、カメラール簿記と不変簿記は財産変動の予算と執行を区別・対照する点に特徴を持つ。しかしカメラール簿記は単式簿記と同様に財産構成部分の計算を行うに過ぎず、不変簿記は複式簿記と同様に純財産の計算をも行う。(安平[1979] P. 3)」
- (15) これについて、原書において、Schärは以下の注記を示している。「このような全ての勘定の二系統、つまり、第一は、総合的な高勘定(Zusammenfassende Bestandskonto)によるものであり、第二は、要約的な資本勘定(summarisches Kapitalkonto)を通じて表示されるという二系統に根本的に区分する思考は、二勘定学説(Zweikontentheorie)に基づくものである(Schär [1922] S. 23)」。
- (16) 「成果計算は、いわば資本計算の部分計算として、その中に吸収されてしまうのである。(安平[2005] 37頁)」
- (17) 現代の静態論者とされるMoxterは、貸借対照表と財産目録について以下の見解を示している。「貸借対照表との相違において、財産目録が可能にするのは、個々の財産対象物と負債の(Identifizierung)であり、またその時その時の個別価値である。(Moxter[1984] S. 81)」この貸借対照表を財産目録の変形と位置づけるSchärの思考は、貸借対照表の位置づけ、目的、意義という論点を含んでいる。

- (18) この第 261 条ならびに第 40 条の解釈については、五十嵐[1993]P. 37-40 に詳しい。また、五十嵐教授は Schär 学説全体を理解するうえで、この二つの条文(第 40 条と第 261 条) に関する Schär はの記述はきわめて重要であることを主張されている。詳しくは、五十嵐[1993]P. 50 を参照のこと。
- (19) Schär[1922]S. 372 参照のこと。この評価問題について、Schär は「貸借対照表の真実性の核心(Kernpunkt)と表現している。また、そればかりでなく、「収益貸借対照表(Ertragsbilanz)における、実際に達成された収益の証明(Nachweis)にも関連している (Schär [1922] S. 372)。」
- (20) この法文解釈と評価の問題について、五十嵐教授は Schär が主張するのは「法文解釈上の時価ではなく、あくまで経済的な時価の重要性の指摘から推測することができる (五十嵐 [1993] 249 頁)」と述べる。
- (21) この詳細については、Schär[1922]S. 374-379 を参照のこと。
- (22) これについて、五十嵐教授は「彼の学説は旧静態論と結びつきうるけれども、それ以外の経済的な視点、とりわけ新静態論的側面の認識もまた無視できないのである。ただ、前者の面が主であり、後者あくまで従という関係にあることは注意を要する。(五十嵐 [1993] 249 頁)」と述べる。法文解釈はたびたび取り上げられ、この点においては旧静態論的要素であり、また経済的思考は新静態論的である。
- (23) この概念について、安平教授は「『真実な経済価値』というような抽象的な表現によって (Schär は) 問題を回避してしまうのである。この点において、彼の評価論は、不徹底に終わっているというべきであろう (安平 [2005] P. 63)」と、Schär の評価論における問題点を指摘されている。
- (24) 1908 年論文。その後、Schmalenbach は、1916 年 “Theorie der Erfolgibilanz” 1919 年 “Grundlagen dynamischer Bilanzlehre” 第 2 版, 1925 年 第 3 版, 1926 年 “Dynamische Bilanz” 第 4 版といわゆる

動態論を展開していく。

参考文献

- 安藤英義 [1997]『新版商法会計制度論—商法会計制度の系統のおよび歴史的研究—』白桃書房
- 安藤英義 [2001]『簿記会計の研究』中央経済社
- 五十嵐邦正 [1987]「新静態論生成期における諸学説の特質」『産業経理』第 47 巻第 2 号
- 五十嵐邦正 [1993]『静的貸借対照表論の展開』森山書店
- 五十嵐邦正 [1995]『静的貸借対照表論の研究』森山書店
- 五十嵐邦正 [2002]『現代財産目録論』森山書店
- 五十嵐邦正 [2005]『会計理論と商法・倒産法』森山書店
- 岩田 巖 [1956]『利潤計算原理』同文館
- 片岡泰彦 [1994]『ドイツ簿記史論』森山書店
- 川端保至 [2001]『19 世紀ドイツ株式会社会計の研究』多賀出版
- 中田 清 [1993]『ドイツ実体維持会計論』同文館
- 戸田博之・安平昭二編著『簿記会計学の原理—ドイツ系会計学の源流を探る』東京経済情報出版
- 挾間孝隆 [2006]『会計思想史』白桃書房
- 林 良治 [1997]『ドイツ会計思想史研究』同文館
- 林 良治 [1994]「静態論と商法」『会計』第 146 巻第 6 号
- 土方 久 [2005]『複式簿記の歴史と理論—ドイツ簿記の 16 世紀』森山書店
- 松本 剛 [1990]『ドイツ商法会計用語辞典』森山書店
- 宮上一男 [1980]『会計と学説—統シュマーレンバッハ研究—』世界書院
- 宮上一男・W フレーリックス [1993]『現代ドイツ商法典—第 2 版—』森山書店
- 森田哲彌 [2000]『簿記と企業会の新展開』中央経済社
- 安平昭二 [1979]『簿記理論研究序説—スイス系学説を中心として—』千倉書房
- 安平昭二 [1986]『簿記・会計学の基礎—シェ

- アーの簿記・会計学を尋ねて一』同文館
渡邊 泉 [2006] 「歴史から見た二つの会計観」
『会計』第169巻第1号
Schär, J.F. [1919] “*Buchhandlung und Bilanz*
3 Auflage” Berlin
Schär, J.F. [1921] “*Buchhandlung und Bilanz*
4 Auflage” Berlin
Schär, J.F. [1922] “*Buchhandlung und Bilanz*
5 Auflage” Berlin
Schär, J.F./Prion W. [1932] “*Buchhandlung*
und Bilanz 6 Auflage” Berlin
Moxter. A. [1984] “*Bilanzlehre. Band 1.2*”
Wiesbaden
Oberbrinkmann. F. [1990] “*Statische und*
dynamische Interpretation der Handels-
bilanz” Düsseldorf